Računovodstveno evidentiranje troškova u hotelskim poduzećima, primjer hotel Esplanade

Baždarić, Nika

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:191:297719

Rights / Prava: Attribution 4.0 International/Imenovanje 4.0 međunarodna

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-01**

SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT
U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
OPATIJA, HRVATSKA

Repository / Repozitorij:

Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management

zir.nsk.hr

uniri DIGITALNA KNJIŽNICA

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U RIJECI

Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Sveučilišni prijediplomski studij

NIKA BAŽDARIĆ

Računovodstveno evidentiranje troškova u hotelskim poduzećima, primjer hotel Esplanade

Accounting of costs in hotel companies, example hotel Esplanade

Završni rad

Zabok, 2024.

SVEUČILIŠTE U RIJECI

Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Sveučilišni prijediplomski studij

Računovodstveno evidentiranje troškova u hotelskim poduzećima, primjer hotel Esplanade

Accounting of costs in hotel companies, example hotel Esplanade

Završni rad

Kolegij: Računovodstvo

Mentor: dr. sc. Dubravka Vlašić, izv. prof.

Student: Nika Baždarić

Matični broj: 23626

Zabok, rujan 2024.

SVEUČILIŠTE U RIJECI UNIVERSITY OF RIJEKA
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT
OPATIJA, HRVATSKA CROATIA

IZJAVA O AUTORSTVU RADA I

O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG DIPLOMSKOG RADA

Nikad Baždarić — 23626

(ime i prezime studenta) — (matični broj studenta)

Računovodstveno evidentiranje troškova u hotelskim poduzećima, primjer hotel Esplanade

(naslov rada)

Izjavljujem da sam ovaj rad samostalno izradila/o, te da su svi dijelovi rada, nalazi ili ideje koje su u radu citirane ili se temelje na drugim izvorima, bilo da su u pitanju knjige, znanstveni ili stručni članci, Internet stranice, zakoni i sl. u radu jasno označeni kao takvi, te navedeni u popisu literature.

Izjavljujem da kao student–autor diplomskog rada, dozvoljavam Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci.

U svrhu podržavanja otvorenog pristupa diplomskim radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog mog diplomskog rada kao autorskog djela pod uvjetima *Creative Commons* licencije CC BY Imenovanje, prema opisu dostupnom na http://creativecommons.org/liceses/.

U Opatiji, _____

Potpis studenta

SAŽETAK

Računovodstveno praćenje troškova kroz računovodstvenu praksu nije ograničeno na računovođe već uključuje i različite vanjske i unutarnje dionike. Vanjski dionici informacije o troškovima nalaze u financijskim izvještajima, dok unutarnji dionici tj. menadžeri ovisno o svojim pozicijama unutar poduzeća koriste tržišne podatke i informacije povezane s troškovima kako bi donosili svoje operativne ili strateške odluke na racionalan način. Pored toga, točno, pravodobno i precizno praćenje troškova omogućuje bolju kontrolu financijskih tokova i prilagodbu poslovanja u skladu s promjenama na tržištu.

Ovaj završni rad detaljnije definira i prikazuje računovodstveno evidentiranje troškova u hotelskim poduzećima, s posebnim osvrtom na hotel Esplanade. Rad obuhvaća teorijsku podjelu troškova prema različitim kriterijima, poput prirodnih vrsta, mjestima i nositeljima i dinamike poslovanja te prikazuje specifičnosti računovodstva troškova u hotelijerstvu. Također, prikazuju se i istražuju metode evidentiranja troškova i njihova primjena u poslovnim financijskim izvještajima. Na primjeru hotela Esplanade prikazano je računovodstveno praćenje materijalnih troškova, amortizacije, financijskih rashoda i ostalih poslovnih troškova. Naglasak je na važnosti preciznog praćenja i evidentiranja troškova koji se koriste za poslovno upravljanje, planiranje i donošenje operativnih i strateških odluka.

Ključne riječi: računovodstvo troškova; trošak; evidentiranje troškova; hotelsko poduzeće

ABSTRACT

Accounting tracking of costs through accounting practice is not limited to accountants but also includes various external and internal stakeholders. External stakeholders find cost information in financial statements, while internal stakeholders, i.e., managers, depending on their positions within the organization, use market data and cost-related information to make their operational or strategic decisions in a rational manner. In addition, accurate, timely, and precise cost tracking allows for better control of financial flows and the adjustment of business operations in line with market changes.

This thesis defines and presents in more detail the accounting recording of costs in hotel companies, with a special focus on the Esplanade Hotel. The paper covers the theoretical classification of costs according to various criteria, such as the natural types, areas and holders, and the dynamics of business operations. It also shows the specifics of cost accounting in the hospitality industry. Additionally, methods of cost recording and their application in business financial statements are presented and explored. Using the example of the Esplanade Hotel, the accounting tracking of material costs, depreciation, financial expenses, and other business costs is illustrated. The emphasis is on the importance of precise cost tracking and recording, which is used for business management, planning, and making operational and strategic decisions.

Keywords: cost accounting; cost; cost recording; hotel company.

SADRŽAJ

1. UVOD 2
2. TEORIJSKI OKVIR TROŠKOVA 4
2.1. Pojmovno određenje troškova 4
2.2. Vrste troškova 5
2.2.1. Troškovi prema prirodnim vrstama 6
2.2.2. Troškovi prema mjestima i nositeljima 7
2.2.3. Troškovi prema dinamici poslovanja 7
2.2.4. Troškovi prema načinu raspoređivanja na učinke 8
2.2.5. Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima 9
3. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA 13
3.1. Računovodstveni standardi vezani uz troškove 15
3.2. Računovodstvene isprave o nastanku troškova 17
3.3. Evidentiranje troškova u različitim djelatnostima 18
3.4. Evidentiranje troškova u hotelijerstvu 20
3.5. Zakonska regulativa za poslovanje hotela 23
4. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA NA PRIMJERU HOTELA ESPLANADE 26
4.1. Opći podaci o hotelu Esplanade 26
4.2. Računovodstveno evidentiranje troškova hotela Esplanade 27
4.2.1. Materijalni troškovi 27
4.2.2. Troškovi osoblja 28
4.2.3. Amortizacija 29
4.2.4. Ostali troškovi 30
4.2.5. Troškovi razdoblja 30
4.2.6. Financijski rashodi 30
5. ZAKLJUČAK 32
LITERATURA 35
POPIS ILUSTRACIJA 37

1. UVOD

Teorija troškova u osnovi je priznata kao jedna od važnih teorija u računovodstvu. Smještena unutar područja mikroekonomije, ispituje podrijetlo, karakteristike i ponašanje troškova kroz poslovne i proizvodne procese. Za učinkovito usklađivanje politika troškova i prihoda s ciljem maksimiziranja dobiti, menadžment mora poznavati pojmove i koncepte povezane s troškovima. Kako bi zadržali kontrolu nad troškovima, računovođe i financijski menadžeri moraju uložiti značajan napor u razumijevanje prirode troškova. Ovo razumijevanje ključno je za različite poslovne procese, budući da daje informacije o sveobuhvatnim namjerama, ciljevima i dinamici unutar poduzeća.

Troškovi su svojstveni i poslovnim i neposlovnim aktivnostima, odražavajući temeljni aspekt ljudskog ponašanja koji dovodi do izdataka. Uz imovinu, obveze, kapital, prihode i rashode, troškovi čine temeljnu kategoriju u računovodstvu. Literatura često definira troškove kao vrijednosno predstavljenu potrošnju resursa koji se koriste za postizanje specifičnih ciljeva ili učinaka. Dodatno, troškovi se mogu okarakterizirati kao resursi koji se moraju žrtvovati ili rasporediti za postizanje određenih ciljeva. Oni se bilježe u trenutku kada su nastali, pridržavajući se načela nastanka događaja, a ne vremena plaćanja. Kako bismo u potpunosti shvatili koncept troška, bitno je razjasniti značenja izraza koji se često zlorabe, kao što su rashod, trošak i izdatak.

Predmet završnog rada je računovodstveno evidentiranje troškova u hotelskim poduzećima prikazano na primjeru hotela Esplanade. Cilj završnog rada je teorijski definirati pojam troškova, prikazati podjele, te se osvrnuti na računovodstvenu regulativu i računovodstveno evidentiranje troškova. Također, cilj rada je prikazati računovodstveno evidentiranje troškova na primjeru hotela Esplanade.

Tijekom pisanja rada korištena je znanstvena i stručna literatura iz područja računovodstva i troškova. Korištene su metode: metoda analize, metoda dedukcije i indukcije i deskriptivna metoda.

Završni rad strukturiran je kroz pet temeljnih cjelina. U prvom, uvodnom poglavlju prikazani su predmet, cilj, metodologija i struktura rada, dok se u drugom poglavlju prikazuje teorijski okvir troškova, tj. definira se pojam troškova te se prikazuju vrste troškova. U trećem poglavlju detaljnije se opisuje računovodstveno evidentiranje troškova kroz regulatorni okvir za poslovanje hotela,

isprave i standarde vezane uz troškove te praćenje troškova, dok je u četvrtom poglavlju prikazano računovodstveno evidentiranje troškova na primjeru hotela Esplanade. U zaključku su sažeto navedene ključne ocjene i elementi cijelog rada.

2. TEORIJSKI OKVIR TROŠKOVA

Troškovi su neizbježan dio poslovanja, prisutni u svakom poslovnom procesu. Bez obzira na to jesu li niski ili visoki, troškovi mogu značajno utjecati na poslovanje poduzeća i predstavljati probleme. Budući da su integralni dio svakog poslovanja, ne smiju se zanemarivati, već ih je potrebno aktivno kontrolirati i upravljati njima. Prvi korak je razumijevanje prirode tih troškova i njihovih izvora, nakon čega se, primjenom odgovarajućih modela, može pristupiti sustavnom upravljanju troškovima.

2.1. Pojmovno određenje troškova

Različita tumačenja i različite konceptualizacije troškova potaknule su brojne znanstvenike da predlože različite definicije poslovnih troškova. Općenito gledano, trošak se može smatrati vrijednošću resursa korištenih za stvaranje dobra ili pružanje usluge. Drugim riječima, trošak je vrijednost novca koji je potrošen za proizvodnju ili pružanje nečega.[1] Troškovi se karakteriziraju kao novčane vrijednosti elemenata procesa rada i usluga, uključujući poreze i doprinose koji nisu ovisni o uspješnosti poslovanja, a koji su nastali kao rezultat poslovanja poduzeća.[2] Zajedničko među ovim definicijama je prepoznavanje da troškovi predstavljaju novčane izdatke za bitne komponente potrebne za stvaranje specifičnih poslovnih rezultata. Kada govorimo o vrijednosno iskazanim troškovima vezanim uz proces rada, podrazumijevamo izdatke koji se odnose na rad, materijal, dugotrajnu i obrtnu imovinu te vanjske usluge. Pojam "poslovni učinci" obuhvaća proizvodnju dobara i/ili usluga, ovisno o prirodi poslovanja poduzeća.

Troškovi predstavljaju financijsku kvantifikaciju svih rashoda povezanih s poslovnim procesom, uključujući razne naknade poput usluga i doprinosa. Oni zajedno s tim troškovima čine ukupnu strukturu cijene koštanja. Ova definicija troškova uključuje sve komponente - rad, alate i materijale - koje doprinose prenesenoj vrijednosti, kao i segmente novo generirane vrijednosti koji su uključeni u strukturu cijene koštanja, kao što su različite usluge i doprinosi vezani uz plaće, putne naknade i slične troškove.[3]

U specifičnijem kontekstu, troškovi se odnose na korištenje resursa do kojeg dolazi tijekom proizvodnje novih dobara. Gledano na ovaj način, troškovi utjelovljuju prijenos vrijednosti. Iz najpreciznije konceptualne perspektive, troškovi označavaju namjerno iscrpljivanje vrijednih

[1] Donizetti M. (2016), *Design of a cost accounting system at Rapitech S.r.l.* Master degree course in management engineering, Politecnico Milano 1863.

[2] Goleš, D. (2016), *Ekonomika poduzeća*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku, str. 90.

[3] Ruža, F. (2002), *Ekonomika poduzeća, Uvod u poslovnu ekonomiju*. Varaždin: TIVA - Tiskara Varaždin, str. 71.

resursa unutar poslovnog procesa, s ciljem stvaranja korisnijih proizvoda ili alternativnih ishoda zauzvrat.[4]

U raspravi o pojmu troškova važno je prepoznati dvije ključne odrednice koje se odnose na ishode koje doživljavaju sve vrste poduzeća, a ne samo ona koja se bave proizvodnjom. Svaki element koji pridonosi cijeni koštanja inherentno je trošak, što znači da nema troškova koji su izvan opsega ovog izračuna. Karakteristika troškova je njihova mjerljivost, odnosno mogućnost mjerenja, izračuna i izražavanja u novčanom obliku. Ova sposobnost monetarnog izražavanja ključna je za razne funkcije, uključujući planiranje, klasifikaciju, bilježenje, kontrolu, analizu i upravljanje ukupnim troškovima. Pojam "trošak" često se povezuje sa srodnim konceptima kao što su izdaci, rashodi i gubici. Vrlo je važno razlikovati ove blisko povezane kategorije jer se često pogrešno koriste kao sinonimi s pojmom trošak, unatoč tome što imaju različita značenja.[5]

Pojam koji se često povezuje s troškom je izdatak. Izdaci su suštinski povezani s pojmom troška i označavaju opipljivo ulaganje materijalnih resursa s ciljem postizanja rezultata, odnosno novčane isplate povezane sa plaćanjima usluga. Potrošnja se konceptualno definira kao količina ili dio stalnih i tekućih sredstava, rada i usluga koji se koriste u procesu. Obično se potrošnja kvantificira u fizičkim jedinicama. Ako ulaganje nije bilo namijenjeno stvaranju rezultata, ono se ne kvalificira kao trošak.[6]

Širi pojam od troškova su rashodi. Rashodi su smanjena ekonomska korist izražena i mjerena troškovima sadržanim u prodanim dobrima, kao i ostalim administrativnim i sličnim troškovima koji terete određeno razdoblje. [7] Rashodi predstavljaju tržišno priznate troškove odnosno isključivo one proizvode i usluge koji su prodani ili realizirani na tržištu.

2.2. Vrste troškova

U području upravljanja troškovima imperativ je da menadžeri donose informirane poslovne odluke usmjerene na minimiziranje troškova uz osiguravanje besprijekornog funkcioniranja poslovnih procesa. Kako bi se olakšalo donošenje valjanih odluka, bitne su točne i realne informacije o troškovima. Razumijevanje podrijetla troškova, uključujući njihovo vrijeme i lokaciju, ključno je. To dovodi do klasifikacije troškova, što zahtijeva temeljito ispitivanje i dobro poznavanje razlikovanja njihovih pojedinih vrsta. Prije navođenja kategorizacije troškova na temelju

[4]Drljača, M. (2004), *Metode upravljanja troškovima*. Elektrika 2(4): 17.
[5]Ibid, str. 18.
[6]Ibid.
[7] Pavlić, I. (2019), *Troškovi i rashodi.* Stručni završni rad. Veleučilište s pravom javnosti Baltazar Zaprešić.

specifičnih kriterija i vrsta, važno je upoznati se sa različitim primjerima klasifikacije troškova. Prema Vukičeviću, troškovi se mogu podijeliti na eksplicitne i implicitne. Eksplicitni troškovi odnose se na opipljive izdatke koje je poduzeće napravilo, dok implicitni troškovi, koji se često nazivaju oportunitetni troškovi, označavaju vrijednost propuštenih alternativa.[8]

U nastavku su prikazane podjele troškova prema: prirodnim vrstama, mjestima i nositeljima, dinamici poslovanja, načinu raspoređivanja na učinke te položaju u financijskim izvještajima.

2.2.1. Troškovi prema prirodnim vrstama

Kriterij podjele troškova pretpostavlja da svi inputi koji se koriste u poslovanju doprinose stvaranju troškova. Ovaj se aspekt smatra ključnim za poduzeće, budući da obuhvaća sastavne dijelove operativnog procesa. Klasifikacija se temelji na izvoru troškova, čime se olakšava praćenje i dokumentiranje troškova unutar financijskih evidencija. Ovaj kriterij se može kategorizirati u nekoliko vrsta: troškovi povezani s dugotrajnom imovinom, troškovi vezani uz kratkotrajnu imovinu, troškovi rada, troškovi usluga i razni troškovi. Troškovi stalnih sredstava, koji se također nazivaju troškovi obrtnog kapitala, proizlaze iz amortizacije sredstava korištenih u poslovanju, koja gube vrijednost tijekom vremena ili korištenjem. Ova kategorija rashoda uključuje ne samo trošak nabave imovine, već i tekuće održavanje, premije osiguranja i druge povezane troškove.[9]

Troškovi obrtne imovine, koji obuhvaćaju troškove vezane uz predmet rada, temelj su proizvodnje. To uključuje troškove materijala utrošenog u procesu proizvodnje kao i sve prateće troškove vezane uz predmet rada. Troškovi rada odnose se na ljudski napor potreban za besprijekoran rad poslovnih procesa, posebno u proizvodnim poduzećima. Ovi troškovi obuhvaćaju plaće zaposlenika i sve pripadajuće doprinose. Troškovi usluga pokrivaju široku lepezu troškova, uključujući prijevoz, telekomunikacije, poštanske usluge, komunalije, održavanje, obradu plaćanja, marketing itd. Ova kategorija rashoda čini značajnu i raznoliku skupinu koja je ključna za učinkovito poslovanje.[10]

Dodatno se tu nalaze i oni troškovi koji su zakonski regulirani, uključujući poreze, carine i razne doprinose. Nadalje, ti se troškovi također odnose na obveze koje poduzeće ima prema drugim ugovornim subjektima, kao što su ugovori o najmu nekretnina, financijskih institucija ili zakupa ureda. Članarine za komore, udruge i slične organizacije također mogu biti uključene u ovu kategoriju. U literaturi su prikazane različite klasifikacije troškova temeljene na ovom kriteriju,

[8]Vukičević, M. (2005), *Osnove ekonomije*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas, str. 54.
[9]Ibid, str. 55.
[10]Goleš, D. (2016), *Ekonomika poduzeća*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku, str. 97.

koji se mogu kategorizirati u nekoliko vrsta: materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi amortizacije, troškovi plaća, naknada zaposlenicima, rezerviranja za troškove i rizike i ostali operativni troškovi. Takve se klasifikacije često odražavaju u financijskim izvještajima poduzeća, a u poduzećima se računovodstveno prate u razredu 4.

2.2.2. Troškovi prema mjestima i nositeljima

Dodatni značajan kriterij je kategorizacija troškova prema mjestu i nositeljima. Konkretno, svaka lokacija unutar organizacijske strukture u poduzeću, zajedno sa svakim proizvodom ili uslugom, stvara povezane troškove. Analiza ovih troškova ključna je za procjenu ishoda različitih poslovnih aktivnosti i cjelokupnog učinka unutar organizacije. Posljedično, ovaj kriterij klasificira troškove u dvije glavne kategorije: lokacije i nositelje troškova. Mjesta troška predstavljaju prostorne i funkcionalne segmente organizacije u kojima nastaju troškovi. Obično oni obuhvaćaju troškove povezane s različitim sektorima ili odjelima, centrima odgovornosti, odjelima prodaje i sličnim jedinicama. Ova klasifikacija troškova može se dalje podijeliti na primarna, pomoćna i zajednička mjesta troška.[11]

Primarna mjesta troška identificirana su kao mjesta na kojima se odvijaju važne aktivnosti ili glavni poslovni procesi. Nasuprot tome, pomoćna mjesta troška povezana su sa sekundarnim poslovnim procesima koji pružaju podršku glavnim aktivnostima. Zajednička mjesta troška su ona koja dijele više poslovnih procesa i aktivnosti.[12] Nositelji troškova predstavljaju čimbenike koji stvaraju troškove, a obuhvaćaju proizvode, poluproizvode, usluge i druge tržišno orijentirane outpute koji stvaraju troškove. Točno određivanje troškova povezanih s tim rezultatima olakšava naknadno određivanje cijena ovih stavki. Nadalje, nositelji troškova mogu se kategorizirati u dvije vrste: interne i eksterne. Unutarnji nositelji troškova nisu namijenjeni distribuciji na tržištu, već ostaju unutar poduzeća, dok su vanjski nositelji troškova namijenjeni prodaji na tržištu. Mjesta troška se u računovodstvu prate unutar razreda 5 a internim obračunom ovi se troškovi raspoređuju dalje po nosiocima troškova.

2.2.3. Troškovi prema dinamici poslovanja

Prema ovom kriteriju klasifikacije troškovi se kategoriziraju na temelju njihovog ulaganja u poslovni proces. To rezultira s dvije različite vrste troškova: primarnim i sekundarnim. Primarni troškovi odnose se na one troškove koji se prvi put uvode u poslovni proces i predstavljaju se kao

[11]Cherington, J.O., Hubbard, E.D., Luthy, D.H. (2005), *Cost Accounting: A Managerial Approach*. Chicago: West Group, str. 64.

[12]Goleš, D. (2016), *Ekonomika poduzeća*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku, str. 107.

vrste prirodnih troškova. Nasuprot tome, sekundarni troškovi definirani su kao "izvedeni troškovi koji obuhvaćaju primarne troškove povezane s određenim troškovnim mjestom, zajedno s prenesenim troškovima iz drugih centara, koji proizlaze iz internih učinaka tih radnih stanica. Ukupni sekundarni troškovi na konačnoj točki troška u proizvodnji jednaki su zbiru primarnih troškova na svim lokacijama, pod uvjetom da se troškovi prenose po stvarnim cijenama korištenih elemenata u radnom procesu".[13]

2.2.4. Troškovi prema načinu raspoređivanja na učinke

Ova kategorija troškova obuhvaća izravne i neizravne troškove. Izravni troškovi su oni koji se mogu posebno pripisati svakoj jedinici outputa, što znači da je moguće identificirati točan iznos koji je nastao za svaki proizvod. Ovi troškovi nastaju izravno u poduzeću u procesu proizvodnje proizvoda ili pružanja usluge ili prilikom kupnje robe za preprodaju po veleprodajnim cijenama. Nasuprot tome, svi ostali troškovi klasificirani su kao neizravni troškovi. Izravni troškovi fluktuiraju u skladu s varijacijama u razinama proizvodnje i aktivnostima nabave, kao i vanjskim utjecajima kao što su promjene u cijenama dobavljača ili deviznim tečajevima, posebno za poduzeća koje surađuju s međunarodnim dobavljačima; stoga se obično smatraju varijabilnim troškovima. Režijski troškovi, s druge strane, klasificirani su kao neizravni troškovi u financijskim izvještajima poduzeća, budući da nemaju izravan utjecaj na proizvodnju robe ili isporuku usluga.[14] Ovi troškovi povezani su s rutinskim poslovanjem poduzeća, za razliku od prodajnih i administrativnih troškova. Zajedno, opći, prodajni i administrativni troškovi čine operativne troškove poduzeća.

Režijski troškovi obuhvaćaju razne izdatke kao što su najamnina, režije, poštarina, zalihe i računalna oprema. Ti se troškovi klasificiraju kao fiksni jer općenito ostaju konstantni bez obzira na fluktuacije u razinama proizvodnje ili pružanja usluga. U području računovodstva, opći i administrativni troškovi ključni su za tekuće poslovanje poduzeća i upravljanje njegovim aktivnostima; međutim, ti se troškovi ne mogu izravno povezati s proizvodnjom dobara i usluga. Podaci o tim troškovima posebno su vrijedni za utvrđivanje strukture fiksnih troškova poduzeća. Nezamjenjivi su za održavanje svakodnevnih operacija i nadzor funkcija upravljanja. Unatoč snažnom poticaju za menadžment da minimizira te troškove, fiksna priroda ovih troškova čini izazovnim postizanje značajnih smanjenja općih i administrativnih troškova. Tipični primjeri općih

[13]Goleš, D. (2016), *Ekonomika poduzeća*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku, str. 108.
[14]Ibid.

i administrativnih troškova obuhvaćaju najam, plaće i beneficije rukovoditelja, osiguranje, amortizaciju uredske imovine i opreme, kao i plaće računovodstvenog i pravnog osoblja.[15]

Opći i administrativni troškovi obuhvaćaju troškove koje poduzeće ima neovisno o proizvodnoj ili prodajnoj djelatnosti. Ti se troškovi evidentiraju u računu dobiti i gubitka, obično se pozicioniraju ispod troška prodane robe i zbrajaju s troškovima prodaje, čineći tako kategoriju poznatu kao prodajni, opći i administrativni troškovi. Svi troškovi koji se ne odnose na proizvodne ili prodajne procese i koji su isključeni iz aktivnosti istraživanja i razvoja kategorizirani su kao opći i administrativni troškovi. Posljedično, ti se troškovi razlikuju od troška prodane robe i ne doprinose zalihama. Nadalje, opći i administrativni troškovi općenito se karakteriziraju kao fiksni troškovi, budući da imaju tendenciju ostati konstantni bez obzira na fluktuacije u obujmu prodaje.[16]

Pojedina velika poduzeća dužna su angažirati vanjske revizore za obavljanje redovite revizije financijskih izvješća i popratnih bilješki. Naknade povezane s tim revizijama obično nisu povezane s proizvodnim aktivnostima poduzeća; međutim, ti troškovi nastaju neovisno o tome bavi li se poduzeće proizvodnjom ili ne. S obzirom na to da administrativni troškovi ne doprinose izravno prodaji ili proizvodnji, menadžment ima snažan poticaj za njihovo smanjenje kako bi optimizirao opće i administrativne troškove poduzeća. Međutim, s obzirom da su ti troškovi pretežno fiksni, mogućnosti smanjenja su ograničene. Poduzeća s centraliziranim upravljačkim strukturama često imaju povećane opće i administrativne troškove.[17] Nasuprot tome, decentralizacija upravljanja i delegiranje specifičnih funkcija različitim podružnicama može dovesti do znatnog smanjenja ukupnih troškova nadzora no to za sobom nosi neke druge probleme.

2.2.5. Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima

Troškovi razdoblja i troškovi proizvoda predstavljaju dvije različite klasifikacije troškova koje poduzeće ima tijekom proizvodnje i prodaje dobara ili usluga. Prema Garmazu (2017), troškovi proizvoda su upravo oni troškovi koji se mogu izravno pripisati stvaranju proizvoda ili usluge namijenjene prodaji. Nasuprot tome, troškovi razdoblja obuhvaćaju sve druge neizravne troškove povezane s proizvodnjom. Uobičajeni primjeri troškova razdoblja uključuju režijske troškove, kao i troškove prodaje i marketinga.[18]

---

[15]Cherington, J.O., Hubbard, E.D., Luthy, D.H. (2005), *Cost Accounting: A Managerial Approach*. Chicago: West Group, str. 67.

[16]Dražić-Lutilsky, I. i sur. (2010), *Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje*. Zagreb: RRiF, str. 81.

[17]Ibid.

[18]Ibid, str. 82.

Troškovi proizvoda sastoje se od izravnih troškova povezanih s proizvodnjom proizvoda. Na primjer, proizvođač snosi troškove proizvoda koji pokrivaju izravan rad, sirovine i potrošni materijal za proizvodnju, zajedno s režijskim troškovima koji su direktno povezani s proizvodnim pogonom, kao što je električna energija. U slučaju trgovca na malo, troškovi proizvoda bi obuhvaćali zalihe nabavljene od dobavljača i sve dodatne troškove vezane uz stavljanje njihovih proizvoda na tržište. U suštini, svi troškovi povezani s nabavom ili proizvodnjom proizvoda klasificiraju se kao troškovi proizvoda. Nadalje, na neto dobit poduzeća utječu fluktuacije u obujmu prodaje, budući da povećanje prodaje obično dovodi do povećanja varijabilnih troškova.[19]

Klasifikacija troškova unutar poduzeća obuhvaća dvije primarne kategorije: troškove razdoblja i troškove proizvoda, a obje su sastavni dio proizvodnje i prodaje dobara ili usluga. Troškovi proizvoda obično se kategoriziraju kao zalihe i nazivaju se "troškovi koji se mogu inventarizirati", budući da igraju ključnu ulogu u određivanju vrijednosti zaliha. Pri prodaji proizvoda ti se troškovi prenose na trošak prodane robe, što je prikazano u računu dobiti i gubitka. Suprotno tome, troškovi razdoblja obuhvaćaju sve troškove koji ne spadaju u troškove proizvoda i nisu izravno povezani s proizvodnim procesom.[20] Ova kategorija uključuje režijske troškove kao i prodajne, opće i administrativne troškove. Dodatno, troškovi razdoblja pokrivaju rashode povezane s korporativnim operacijama, prodajom, marketingom i ukupnim administrativnim funkcijama. Za razliku od troškova proizvoda, troškovi razdoblja nisu alocirani na specifične proizvode ili zalihe; umjesto toga, priznaju se kao rashod u obračunskom razdoblju tijekom kojeg su nastali.[21]

Dodatni primjeri uključuju troškove marketinga, najamninu koja nije izravno povezana s proizvodnim pogonom, amortizaciju uredske imovine i neizravne troškove rada. Amortizacija je proces kojim se dugotrajna imovina iskorištava tijekom vremena, odražavajući smanjenje njezine vrijednosti jer pridonosi proizvodnji dobara ili usluga. Može se okarakterizirati kao sustavna raspodjela troškova povezanih s materijalnom i nematerijalnom dugotrajnom imovinom, gdje je smanjena vrijednost uključena u ukupnu cijenu generiranih proizvoda ili usluga. Posljedično, amortizacija označava kontinuirani pad vrijednosti ove imovine, kao i postupno vraćanje vrijednosti kroz prihode od prodaje proizvoda i usluga, što inherentno uključuje i trošak amortizacije.[22]

---

[19]Cherington, J.O., Hubbard, E.D., Luthy, D.H. (2005), *Cost Accounting: A Managerial Approach*. Chicago: West Group, str. 77.

[20]Ibid, str. 78.

[21] Garmaz A. (2017), *Upravljanje troškovima prema mjestu nastanka i utjecaj na financijski rezultat*, Diplomski rad, Sveučilište u Splitu.

[22]Žager, K. i sur. (2007), *Osnove računovodstva*. Zagreb: HZRFD, str. 211.

Nadalje, kamate nastale na dug poduzeća kategorizirane su kao trošak razdoblja. Kada se procjenjuju troškovi proizvodnje, važno je prepoznati da i troškovi proizvoda i troškovi razdoblja mogu pokazivati fiksne ili varijabilne karakteristike. Obično se troškovi proizvodnje smatraju dijelom varijabilnih troškova poslovanja, budući da izdaci fluktuiraju u odnosu na obujam proizvodnje. Suprotno tome, troškovi povezani sa strojevima i operativnim prostorom vjerojatno će ostati fiksni, potencijalno klasificirani pod fiksne troškove ili dokumentirani kao amortizacija u posebnoj računovodstvenoj knjizi. Posljedično, osoba odgovorna za izračun troškova proizvodnje mora utvrditi jesu li ti troškovi već uračunati ili ih treba uključiti u procjenu ukupnih troškova proizvodnje. Nadalje, klasifikacija fiksnih i varijabilnih troškova može varirati u različitim fazama životnog ciklusa poslovanja ili fiskalne godine, pri čemu se odabrana metodologija dodatno oblikuje svrhom izračuna, bilo za potrebe predviđanja ili izvješćivanja.[23]

Temeljno pitanje vezano sa kriterijem klasifikacije troškova leži u određivanju treba li se određeni trošak kapitalizirati kao dio vrijednosti imovine i naknadno odraziti na bilancu ili ga treba zabilježiti kao trošak u razdoblju u kojem nastaje, te se tako pojaviti u izvještaju o dobiti i gubitku. Ovaj kriterij kategorizira troškove u dospjele troškove, kao i troškove proizvoda i troškove razdoblja.[24]

Dospjeli troškovi odnose se na troškove koji nastaju tijekom procesa stjecanja određene imovine, uz očekivanje da će buduće ekonomske koristi proizaći iz te imovine. Posljedično, ti se troškovi kapitaliziraju, što znači da su uključeni u vrijednost imovine i kao takvi se prikazuju u bilanci sve dok se imovina ne otuđi. U tom trenutku se priznaju kao rashod i iskazuju u računu dobiti i gubitka. Nasuprot tome, obračunati troškovi su oni troškovi koji donose ekonomske koristi u razdoblju u kojem su nastali, a ne u budućem razdoblju. Kao rezultat toga, ovi troškovi knjiže se kao rashod u razdoblju u kojem su nastali, uključujući troškove prodaje i administrativne troškove kao i troškove povezane s otuđenom imovinom.[25]

Razlika između troškova proizvoda i troškova razdoblja temeljna je za proizvodna poduzeća. Troškovi proizvoda obuhvaćaju sve troškove koji su izravno povezani s proizvodnim aktivnostima poduzeća. Ti troškovi obično uključuju troškove materijala, rada i druge troškove povezane s proizvodnim procesom. Iz računovodstvene perspektive, troškovi proizvoda bilježe se kao imovina u bilanci tijekom razdoblja u kojem su nastali, kategorizirani kao proizvodne zalihe. Njihovo

[23]Dražić-Lutilsky, I. i sur. (2010), *Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje*. Zagreb: RRiF, str. 82
[24]Volarević, H., Varović, M. (2013), *Osnove računovodstva*. Zagreb: Mate d.o.o., str. 72.
[25]Ibid, str. 73.

klasificiranje kao trošak odgađa se dok se gotovi proizvodi ne prodaju. Nakon što su proizvodi dovršeni, povezani troškovi proizvoda preraspoređuju se iz proizvodnih zaliha u zalihe gotovih proizvoda. Nasuprot tome, troškovi razdoblja priznaju se kao rashodi u razdoblju u kojem su nastali. Ti troškovi ne donose buduće ekonomske koristi i povezani su s neproizvodnim aktivnostima poduzeća, kao što su nabava, prodaja, financije i računovodstvo. Troškovi razdoblja uključuju troškove vezane uz prodaju i administraciju, odražavajući troškove koji donose ekonomske koristi u istom razdoblju u kojem su nastali.[26]

[26]Anthony, R. N., Reece, J. S. (2004), *Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo*. Zagreb: RRiF-plus, str. 52.

3. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA

Samo porijeklo troškovnog računovodstva može se pratiti unatrag do prve industrijske revolucije, koja je trajala od 1750. do 1850. godine, razdoblja obilježenog značajnom transformacijom proizvodnih metoda koje karakterizira smanjenje ručnog rada i pojava strojeva. Tijekom ove ere bio je naglašen fokus na dokumentaciju i kvantifikaciju troškova, koji su bili kritični elementi poslovanja. Sljedeća druga industrijska revolucija, koja se dogodila između 1860. i 1940., dodatno je revolucionirala proizvodne tehnike, jer su strojevi u velikoj mjeri istisnuli ljudski rad. Ova promjena zahtijevala je razvoj učinkovitih sustava za praćenje poslovanja, što je dovelo do napretka u praksi troškovnog računovodstva. Inženjeri i računovođe poduzeli su opsežne analize proizvodnih procesa kako bi artikulirali proizvodne i računovodstvene tijekove rada.[27] Uvidi stečeni tijekom tog razdoblja često su držani u tajnosti, smatrani su zaštićenim znanjem. U početku je troškovno računovodstvo bilo sinonim za proizvodno računovodstvo, prvenstveno povezano s proizvodnim procesima i stvaranjem dobara. Međutim, kako je vrijeme odmicalo, važnost troškovnog računovodstva proširila se na različite sektore, zahvaljujući njegovoj sposobnosti za bilježenje troškova, kontrolu i planiranje. Posljedično, troškovno računovodstvo se razvilo u temeljnu komponentu upravljačkog računovodstva.[28]

Primarni cilj troškovnog računovodstva je osigurati pravovremene, pouzdane i usporedive informacije u vezi s predviđenim ili ostvarenim ciljevima izraženim u novčanom obliku. Te su informacije prilagođene specifičnoj prirodi uključenih aktivnosti i prezentirane su kroz izvješća koja su sadržajem, formatom i učestalošću usklađena sa stvarnim informacijskim potrebama menadžera na različitim hijerarhijskim razinama. Slijedom toga, može se zaključiti da troškovno računovodstvo služi kao posebna metoda za upravljanje poslovnim subjektom i vođenje poslovanja, naglašavajući važnost postizanja organizacijskih ciljeva uz optimizaciju troškova. Ključno je pojasniti da se optimizacija troškova ne odnosi samo na smanjenje ili eliminaciju troškova; nego priznaje da se profit ne može ostvariti bez stvaranja troškova kroz potrebne aktivnosti.[29] Optimizacija troškova može se povezati s pristupom analize troškova i koristi, koji promovira odnos između troškova i koristi, tvrdeći da je svaka poduzeta aktivnost opravdana ako koristi od nje premašuju povezane troškove.

[27]Volarević, H., Varović, M. (2013), *Osnove računovodstva*. Zagreb: Mate d.o.o., str. 52.
[28]Ibid, str. 53.
[29]Anthony, R. N., Reece, J. S. (2004), *Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo*. Zagreb: RRiF-plus, str. 49.

Sukladno navedenome, praćenje troškova u računovodstvu znači kontinuirano praćenje svih troškova povezanih s projektom. Praćenje traje kroz cijeli životni ciklus projekta i pomaže u postizanju planiranih financijskih ishoda. To zahtijeva stalnu komunikaciju između projektnog menadžmenta i računovodstvenih timova kako bi se troškovi precizno pratili.

Praćenje troškova u računovodstvu uključuje kontinuirani nadzor i bilježenje financijskih aktivnosti poduzeća ili projekata, od samog početka do završetka. Ključni dio ovog procesa je održavanje redovne komunikacije između računovodstvenog odjela i drugih dionika kako bi se osiguralo da se svi troškovi točno evidentiraju i prate u skladu s planiranim proračunom. U tu svrhu često se koristi specijalizirani softver koji omogućuje precizno bilježenje stvarnih troškova i njihovu usporedbu s proračunom, olakšavajući time izračun financijske dobiti. [30]

Prvi korak u praćenju troškova je planiranje. Računovodstveni tim prikuplja podatke o potrebnim resursima, uključujući troškove rada, materijala, softvera i drugih stavki. Ovi podaci koriste se za izradu realne procjene proračuna koja se koristi kao temelj za usporedbu tijekom cijelog trajanja projekta ili poslovne aktivnosti. Nakon što je proračun izrađen, ključni dionici ga odobravaju, čime postaje temelj za daljnje praćenje financijskih performansi.

Kontrola troškova je ključna komponenta računovodstvenog procesa. Računovodstveni tim pažljivo prati stvarne troškove u usporedbi s proračunom, bilježeći troškove vezane uz materijale, usluge dobavljača, radne sate i neočekivane izdatke. Precizna evidencija svih troškova omogućuje poduzeću da ostane unutar financijskih okvira i prilagodi resurse prema potrebi.

Praćenje i bilježenje troškova obavlja se redovito, obično na mjesečnoj ili kvartalnoj bazi. Tim uspoređuje stvarnu potrošnju s planiranim proračunom kako bi identificirao odstupanja i na vrijeme poduzeo odgovarajuće mjere. Ovaj proces pomaže razumjeti trenutnu financijsku situaciju i omogućuje pravovremene prilagodbe kako bi se izbjegla prekoračenja proračuna. [31]

Na kraju svakog izvještajnog razdoblja, računovodstveni tim priprema detaljna izvješća koja prikazuju financijske performanse projekta ili poslovne aktivnosti. Ova izvješća pomažu u ažuriranju proračuna i projekcija, čime se optimiziraju resursi za buduće projekte i donose informirane odluke.

[30]Ferenčak, I. (2003), *Počela ekonomike, II. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje*. Osijek: Ekonomski fakultet, str. 51.
[31]Drljača, M. (2004). *Metode upravljanja troškovima*. Zagreb: Stilloeks, str. 22.

Praćenje troškova donosi brojne prednosti, uključujući sprječavanje prekomjernih troškova i smanjenje rizika. Točna procjena troškova na početku projekta smanjuje mogućnost financijskih problema u kasnijim fazama. Također, kontinuirano praćenje i analiza troškova osiguravaju bolju kontrolu nad financijskim aspektima poslovanja te pomažu u izradi preciznijih proračuna za buduće projekte. [32]

Najbolje prakse u praćenju troškova uključuju precizno prikupljanje podataka, suradnju između timova i korištenje odgovarajućeg softvera za proračun i praćenje troškova. Ove metode omogućuju transparentnost i točnost u računovodstvu, poboljšavajući ukupnu učinkovitost i financijske rezultate poduzeća. [33]

3.1. Računovodstveni standardi vezani uz troškove

Računovodstveni standardi definirani su kao propisi kojih se poduzeća moraju pridržavati prilikom pripreme, priznavanja i prezentiranja financijskih informacija. Kada su ti standardi ograničeni na određenu zemlju, nazivaju se nacionalnim standardima; obrnuto, kada su primjenjivi u više zemalja, poznati su kao međunarodni standardi. U Hrvatskoj važeći zakonski okvir, kako je navedeno u Zakonu o računovodstvu (Narodne novine 85/24, Poglavlje V.), specificira sljedeće standarde financijskog izvještavanja: - Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) i - Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI). Nacionalni računovodstveni standardi, točnije HSFI, kako je propisano Zakonom o računovodstvu, članak 15. stavak 1., sastoje se od načela i pravila kojima se uređuje priznavanje, mjerenje i klasifikacija poslovnih transakcija, kao i sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja, koje uspostavlja Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Prema Povjerenstvu, primarni cilj ovih standarda je pružiti korisnicima financijskih izvještaja visokokvalitetne, transparentne i usporedive informacije o financijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima poduzeća, koje su ključne za donošenje informiranih poslovnih odluka.[34]

Pojava Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) može se pripisati potrebi standardizacije financijskih izvještaja i pratećih informacija. Kako se različita globalna tržišta spajaju u kohezivnu cjelinu, postaje imperativ uspostaviti jedinstvena "pravila angažmana" primjenjiva na sve sudionike unutar ovog kolektivnog okvira. Na razlike u računovodstvenim sustavima među državama utječu različita kulturna pozadina, obrazovni okviri i drugi čimbenici,

[32]Anthony, R. N., Reece, J. S. (2004), Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo. Zagreb: RRiF-plus, str. 83.
[33]Spajić., F. (1998). *Troškovno i upravljačko računovodstvo*. Zagreb: HURE – HZRiFD, str. 71.
[34]Pepur, P. (2016), Računovodstvo troškova. Split: Sveučilište u Splitu, str. 18.

što dovodi do nedosljednosti u financijskom izvješćivanju. Takve razlike ometaju sposobnost tržišta da djeluje kao jedinstvena cjelina, budući da nedostatak usporedivosti između računovodstvenih praksi i rezultirajućih financijskih izvješća stvara prepreke. Posljedično, postalo je važno osmisliti metodu za pomirenje i usklađivanje različitih interesa, iskustava i tradicija prisutnih u različitim jurisdikcijama. Ta je potreba konačno kulminirala uspostavljanjem Međunarodnih računovodstvenih standarda (IAS) 1973. godine od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (IASC), koji je kasnije preimenovan u Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB) 2001. godine, s ciljem objedinjavanja i usklađivanja različitih računovodstveni okviri.[35]

Nesrazmjer između računovodstvenih sustava i financijskih izvješća doveo je do niza računovodstvenih skandala koji su ugrozili povjerenje korisnika u financijska izvješća, a time i održivost jedinstvenog tržišta. Ova situacija potaknula je donošenje Sarbanes-Oxley zakona 2002. godine, koji nalaže globalnu usklađenost s računovodstvenim standardima kako bi se poboljšala kvaliteta financijskih izvješća i vratilo povjerenje među korisnicima. Osim toga, ključno je prepoznati evoluirajuću prirodu računovodstvenih standarda, što je vidljivo u uvođenju novih standarda, modificiranju postojećih i povlačenju određenih standarda kao odgovor na promjenjive uvjete okruženja. Ova evolucija ilustrirana je pokretanjem Projekta usporedivosti/poboljšanja od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde 1987. godine, usmjerenog na revidiranje postojećih međunarodnih računovodstvenih standarda (IAS) i razvoj novih međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI). Do danas je uveden 41 MRS i 8 MSFI u okviru Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.[36]

Posljedično, nacionalni računovodstveni standardi su ograničeni u svojoj sposobnosti za inovacije, što dovodi do više razine međunarodne dosljednosti. Primarni cilj međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja nije eliminirati nacionalne standarde, već ih poboljšati i uspostaviti okvir unutar kojeg ti nacionalni standardi mogu djelovati. Korištenjem okvira međunarodnih standarda financijskog izvješćivanja u pripremi financijskih izvještaja, dobivene informacije se čine razumljivim, pouzdanim i relevantnim za donositelje odluka, a istovremeno omogućuju usporedivost s informacijama iz drugih financijskih izvještaja. Sukladno članku 16. Zakona o računovodstvu obavezni su Hrvatski standardi financijskog izvješćivanja i Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koji obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde

[35]Ibid, str. 19.
[36]Ibid.

(MRS), njihove izmjene i dopune i sa njima povezana tumačenja, kao i Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI), njihove izmjene i dopune te povezana tumačenja, a sve ih je utvrdila Europska komisija i objavila u službenom glasilu Europske unije.[37]

Nadalje, članak 17. Zakona o računovodstvu navodi zahtjeve za standarde financijskog izvješćivanja, određujući da mikro, mala i srednja poduzeća moraju koristiti HSFI pri izradi svojih godišnjih financijskih izvješća. Nasuprot tome, velika poduzeća i subjekti od javnog interesa imaju mandat usvojiti MSFI za svoje godišnje financijsko izvješćivanje. Okvir MSFI-ja smatra se neprikladnim za mikro, mala i srednja poduzeća zbog svoje složenosti i opsežnih zahtjeva; međutim, ti subjekti imaju mogućnost u potpunosti primijeniti MSFI ako žele. Odbor za standarde financijskog izvještavanja odgovoran je za prijevod, objavu i tumačenje međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, koji stupaju na snagu nakon njihove objave u Službenom listu Europske unije.[38]

3.2. Računovodstvene isprave o nastanku troškova

Računovodstveni dokument služi kao formalni pisani ili elektronički zapis koji bilježi poslovnu transakciju. Obuhvaća sve bitne informacije potrebne za unos u financijske evidencije poduzeća, čime se omogućuje prepoznavanje osnove, prirode i detalja transakcije. Takvi se dokumenti izrađuju u potrebnom broju primjeraka na mjestu i u vrijeme kada se transakcija dogodi. Računovodstveni tretman podataka o nastalim rashodima, njihovo uključivanje u zalihe, rashode razdoblja i raspoređivanje na konta imovine provodi se na razini glavne knjige i internih računovodstvenih sustava. Temeljno računovodstveno načelo koje nalaže potkrepljivanje svake poslovne transakcije koja uključuje imovinu, obveze, glavnicu, rashode i prihode primjenjivo je na ovu obradu podataka.[39] Slijedom toga, sve poslovne transakcije evidentirane u računovodstvenom sustavu moraju biti potkrijepljene pouzdanim računovodstvenim dokumentom. Nadalje, sva dokumentacija vezana uz nastanak ili raspodjelu troškova mora biti u skladu s utvrđenim internim standardima koji uređuju knjigovodstvene isprave.

Poslovna dokumentacija obuhvaća različite materijale izvan računovodstvenih evidencija, uključujući korespondenciju s poslovnim partnerima, strateške poslovne planove, dokumente tehničke provedbe, narudžbenice za transakcije, ugovore i dodatne relevantne dokumente. Računovodstvena evidencija inherentno služi kao opravdani dokument koji potvrđuje završetak

[37]Pepur, P. (2016), Računovodstvo troškova. Split: Sveučilište u Splitu, str. 20.
[38]Ibid, str. 21.
[39]Belak, V., (2006), *Profesionalno računovodstvo*. Zagreb: Zgombić & Partneri, str. 72.

naknadnih ili dogovorenih poslovnih transakcija. Dokumenti opravdanja bitni su za potvrdu da je poslovna transakcija nastala i pružaju pisani dokaz o njenom izvršenju, kao što su računi kupaca, računi dobavljača, skladišnice i kalkulacije putnih naloga. Kako bi se osigurala njihova učinkovitost kao pouzdanih izvora za računovodstvene unose, ovi dokumenti moraju se pridržavati strogih standarda sadržaja i organizacije.[40]

Kako bi knjigovodstvena isprava ispunila svoju namjenu, izrađuje se u skladu sa Zakonom o računovodstvu i internim aktima poduzeća. Opseg računovodstvene dokumentacije obuhvaća različite elemente, uključujući knjigovodstvene evidencije, poslovne knjige, godišnja financijska izvješća, kao i godišnja konsolidirana financijska izvješća i izvješća.[41]

3.3. Evidentiranje troškova u različitim djelatnostima

Računovodstvo je neizostavna komponenta i zakonska obveza svakog poduzeća. Postoji nekoliko vrsta računovodstva koje se razlikuju po svojim karakteristikama i primjenjuju se ovisno o vrsti djelatnosti. Zadatak računovođa može biti bilježenje određenih transakcija ili rad s određenim skupovima informacija, zbog čega se većina računovođa svrstava u nekoliko glavnih kategorija. Financijsko računovodstvo odnosi se na procese koji se koriste za izradu privremenih i godišnjih financijskih izvješća. Rezultati svih financijskih transakcija tijekom obračunskog razdoblja sažimaju se u bilanci, računu dobiti i gubitka te izvještaju o novčanom tijeku. Međutim, zajmodavci često zahtijevaju rezultate vanjske revizije godišnje kao dio svojih ugovora o dugu, stoga većina poduzeća iz ovog ili onog razloga ima godišnje revizije. Upravljačko računovodstvo koristi slične podatke kao financijsko računovodstvo, ali ih organizira i primjenjuje na drugačiji način. Naime, u menadžerskom računovodstvu računovođe izrađuju mjesečna ili tromjesečna izvješća koja menadžment koristi za donošenje odluka o poslovanju.[42] Upravljačko računovodstvo obuhvaća i druge aspekte, poput proračuna, predviđanja i raznih alata za financijsku analizu.

Kao što menadžersko računovodstvo pomaže poduzećima u donošenju upravljačkih odluka, troškovno računovodstvo pomaže u donošenju odluka vezanih uz upravljanje troškovima. U osnovi, troškovno računovodstvo razmatra sve troškove povezane s proizvodnjom proizvoda. Te informacije koriste analitičari, menadžeri, vlasnici poduzeća i računovođe kako bi utvrdili

[40]Volarević, H., Varović, M. (2013), *Osnove računovodstva*. Zagreb: Mate d.o.o., str. 53.
[41]Dražić L.I. (2004), *Računovodstvo, priručnik za vježbe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 61.
[42]Volarević, H., Varović, M. (2013), *Osnove računovodstva*. Zagreb: Mate d.o.o., str. 87.

optimalne cijene proizvoda. U troškovnom računovodstvu novac se smatra ekonomskim faktorom u proizvodnji, dok se u financijskom računovodstvu novac smatra mjerilom ekonomske uspješnosti poduzeća. Dok se financijski računovođe oslanjaju na jedinstveni set pravila za izvješćivanje o financijskom položaju poduzeća, porezni računovođe primjenjuju drugačija pravila koja su definirana na saveznoj, državnoj ili lokalnoj razini, ovisno o vrsti prijave.[43] Porezni računi uravnotežuju usklađenost s pravilima izvješćivanja, a istovremeno pokušavaju minimizirati poreznu obvezu poduzeća promišljenim strateškim odlučivanjem. Porezni računovođa često nadzire cijeli porezni proces poduzeća: strateško stvaranje organizacijske sheme, poslovanje, usklađenost, izvješćivanje i doznaku porezne obveze.

Prema tradicionalnom obračunu troškova, poduzećima nije dopušteno isključiti bilo kakve proizvodne troškove iz troškova proizvoda, uključujući režijske troškove koji se ne mogu lako povezati s određenim proizvodima. Međutim, metoda obračuna troškova po aktivnostima (ABC - activity-based costing), omogućuje izuzimanje ovih "troškova održavanja poduzeća" iz troškova proizvoda.[44] Na primjer, prema tradicionalnom obračunu troškova, troškovi grijanja i hlađenja tvornice uključeni su kao troškovi proizvoda iako će troškovi nastati neovisno o tome proizvodi li poduzeće mali ili veliki broj proizvoda. ABC metoda omogućuje isključivanje tih troškova kako bi menadžment mogao ispitati samo one troškove koji su relevantni za proizvodnju..[45]

Najveća razlika između ABC i tradicionalnog obračuna troškova je način na koji metode dodjeljuju režijske troškove objektima. U tradicionalnom obračunu, opći troškovi se dodjeljuju proizvodima korištenjem unaprijed određene stope općih troškova na razini cijele tvornice. Ova stopa, koja se obično izračunava na početku godine, utvrđuje se procjenom ukupnih režijskih troškova i ukupne aktivnosti.[46] S druge strane, u ABC metodi, troškovi se dodjeljuju prema skupinama aktivnosti, a zasebne stope izračunavaju se za svaku pojedinu aktivnost. Zbog toga poduzeća koja koriste ABC metodu mogu preciznije odrediti troškove specifičnih aktivnosti, poput postavljanja stroja ili dizajniranja proizvoda, jer mogu alocirati režijske troškove isključivo na te aktivnosti, dok bi prema tradicionalnom obračunu troškova dodijelili dio ukupnih režijskih troškova tvornice.

---

[43]Anthony, R. N., Reece, J. S. (2004), *Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo*. Zagreb: RRiF-plus, str. 87.

[44]Bhimani, A. (2018). *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*. Zagreb: Mate d.o.o., str. 64.

[45]Dragija, M. i sur. (2015). *Upravljačko računovodstvu, studija slučajeva*. Zagreb: HZRFD, str. 167.

[46]Bhimani, A. (2018). *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*. Zagreb: Mate d.o.o., str. 69.

ABC sustavi obračuna troškova mogu proizvesti upravljačka izvješća koja su korisna za donošenje internih odluka. Ipak, budući da nisu svi troškovi dodijeljeni proizvodima, ova izvješća nisu prikladna za vanjsko izvješćivanje. S obzirom da ABC sustavi zahtijevaju niz odluka tijekom implementacije, važno je obratiti pažnju da identificirane aktivnosti, skupovi i troškovi odgovaraju poduzeću.[47] U protivnom, informacije koje menadžment dobiva iz računovodstvenog sustava mogu donijeti više štete nego koristi.

3.4. Evidentiranje troškova u hotelijerstvu

Karakteristike hotelijerstva očituju se u relativno kratkom vijeku trajanja proizvoda i uslužnih procesa, proizvodnji usmjerenoj na trenutnu potrošnju (bez zaliha i viška robe), kontinuiranoj dostupnosti osoblja i resursa za pružanje usluga, raznolikoj ponudi te nužnosti stalne prilagodbe zahtjevima potrošača. Osim toga, hotelijerstvo obilježavaju jedinstveni radni uvjeti, kao što su povišene temperature i produžena razdoblja stajanja i hodanja, kao i sezonske fluktuacije u radu. Primarne funkcije hotela prvenstveno obuhvaćaju usluge smještaja i prehrane. Međutim, potražnja za hotelskim uslugama obuhvaća i društvene zahtjeve, uključujući želju za gostoprimstvom, ljubaznošću i okruženjem dobrodošlice. Stoga je temeljni cilj hotelske industrije postizanje zadovoljavajuće razine profita ispunjavanjem želja i potreba gostiju.[48]

Uspješnost hotelskog poduzeća očituje se u mogućnosti da hotel ostvari prihod potreban za ispunjavanje svih svojih financijskih obveza, kompenzaciju svojih zaposlenika i ostvarenje dobiti kojom osigurava zadovoljavajući povrat ulaganja za dionike. U današnje vrijeme, jedan od primarnih izazova s kojima se hoteli suočavaju je učinkovito upravljanje radnom snagom, budući da se sve više prepoznaje kako su zaposlenici ključni za uspjeh i konkurentnost hotelskog poduzeća. Stručna radna snaga omogućuje hotelima održavanje željenog standarda kvalitete usluge i postizanje potrebnih profitnih marži; međutim, stalni izazov leži u razvoju i zadržavanju visokokvalitetnog osoblja.

Primarna uloga hotela je ponuditi smještaj pojedincima koji su udaljeni od svojih prebivališta, čineći noćenje najistaknutijim proizvodom u ponudi hotela. U većini objekata prihod od prodaje soba čini najveći dio prihoda, često premašujući zajedničku prodaju svih ostalih usluga. Generiranje prihoda od soba prvenstveno pokreću tri ključne hotelske operacije: recepcija,

[47]Ibid.
[48]Bakan, R. (2003), *Organizacija i poslovanje ugostiteljskih objekata*. Virovitica: Visoka škola za menadžment u turizmu i informatici, str. 36.

uniformirane usluge i održavanje koje s druge strane uzrokuju nastanak velikog dijela troškova. Recepcija obuhvaća niz aktivnosti, uključujući prijem gostiju, postupke prijave i stvarnu dodjelu soba gostima. Značajan dio posjetitelja hotela osigurava svoj smještaj unaprijed. Takve rezervacije uspostavljaju brojne ugovorne sporazume između hotela i njegovih gostiju, koji počinju u trenutku rezervacije i traju do odlaska gostiju ili završetka njihovog boravka i podmirenja njihovih računa.[49]

Ključni aspekt smještajne funkcije uključuje uniformirane usluge, koje su sastavni dio rada hotelskog predvorja i pružaju niz osobnih usluga gostima. Primarna odgovornost ovog osoblja uključuje doček i dobrodošlicu gostima, kao i pomoć pri preuzimanju prtljage. Druga bitna komponenta je hotelsko domaćinstvo, koje se prvenstveno fokusira na održavanje i servisiranje soba za goste. Dok briga o hotelskim sobama može biti isključiva ili primarna odgovornost održavanja, ona također može obuhvatiti i druga područja unutar hotela. Nadalje, opskrba hranom i pićem druga je najvažnija funkcija u mnogim hotelima, što često zahtijeva veći broj zaposlenih posvećenih ovoj usluzi nego zadacima vezanim uz smještaj.[50]

Pružanje smještaja karakterizira minimalna potrošnja materijala i nepostojanje izravnih financijskih izdataka. Nasuprot tome, priprema hrane i pića uključuje složeni niz potrošnih dobara i usluga, pri čemu potrošnja materijala predstavlja izravan trošak povezan s prodajom. Proces usluživanja hrane u hotelu može se zamisliti kao ciklička operacija koja se sastoji od nekoliko faza: nabava, skladištenje i dostava, priprema i na kraju prodaja. Na raznolikost i broj restorana utječe veličina hotela i raznolikost ciljanog tržišta, a mnogi hoteli pružaju mogućnost gostima da uživaju u obrocima u svojim sobama.[51]

Troškovi u hotelijerstvu igraju ključnu ulogu u održivosti i profitabilnosti poslovanja, jer učinkovito upravljanje troškovima može značajno utjecati na uspjeh hotela na konkurentnom tržištu. Troškovi hotela su specifični jer uključuju širok raspon stavki koje ovise o sezonalnosti te fluktuaciji popunjenosti kapaciteta i očekivanja gostiju. Pod te troškove spadaju troškovi radne snage, troškovi prehrane i održavanja objekta, troškovi energije, održavanje i popravci, amortizacija, marketing i promocija, troškovi čišćenja i održavanja higijene i slično.

Osim troškova vezanih uz osnovne usluge poput smještaja, prehrane i održavanja objekta, hoteli se suočavaju i s troškovima za pružanje dodatnih sadržaja (konferencijske dvorane, teretane,

[49]Bunja, Đ. (2008). *Organizacija poslovanja u hotelijerstvu i turizmu: hotel i hotelijerstvo*. Zagreb: Školska knjiga, str. 84.
[50]Ibid, str. 85.
[51]Čačić, K. (2013), *Poslovanje hotelskih prepoduzeća*. Beograd: Univerzitet Singdunum, str. 40.

wellness i spa), održavanje visokih standarda usluge te ulaganje u tehnologiju za optimizaciju iskustva gostiju. Neki od tih troškova su troškovi za tehničku opremu, troškovi specijaliziranog osoblja, troškovi održavanja visokih standarda usluge, troškovi održavanja IT infrastrukture, troškovi luksuznih i personaliziranih usluga i troškovi zabavnog sadržaja.

Važno je raspodijeliti troškove na pojedinačne odjele (poslovne jedinice) unutar poduzeća kako bi se olakšala detaljna analiza ekonomskog učinka svake jedinice. Troškove osoblja treba dodijeliti određenim odjelima. Međutim, neki odjeli mogu služiti za više poslovnih funkcija i ne mogu se jasno kategorizirati kao odjeli logistike ili restorana (na primjer, tehnička podrška, administracija, prodaja i računovodstvo). U slučajevima kada se određeni troškovi osoblja ne mogu pripisati "profitnom centru" (kao što su logistika ili operacije hrane i pića), ti se troškovi trebaju rasporediti na određena "centra troškova", uključujući marketinške ili administrativne odjele.[52] Troškovi osoblja obuhvaćaju bruto plaće zajedno sa svim povezanim rashodima zaposlenika, koji uključuju zakonske doprinose na plaće, socijalno i mirovinsko osiguranje te opcijska socijalna davanja kao što su bonusi i putne naknade.

Troškovi povezani s nabavom robe prvenstveno obuhvaćaju sve troškove vezane uz ugostiteljske usluge, uključujući nabavu hrane, pića i ostalih potrošnih materijala potrebnih za svakodnevno poslovanje hotela. Troškovi povezani s robom za interne događaje, kao što su hrana i piće za osoblje, kao i pozivnice i zabava povezani s aktivnostima odnosa s javnošću, raspoređuju se na određena mjesta troška, uključujući osoblje i oglašavanje.[53] Dodatno, troškovi robe klasificirani su kao "Troškovi prodaje", što se odnosi na troškove nastale u sekundarnim odjelima poduzeća, kao što su tisak i salon ljepote. Ova klasifikacija uključuje troškove artikala i proizvoda koji se prodaju unutar ovih sekundarnih hotelskih odjela. Administrativni troškovi, s druge strane, pokrivaju sve troškove vezane uz administraciju poduzeća. Ova kategorija obuhvaća različite izdatke, uključujući telefonske pretplate, troškove tiskanja, pravne naknade, članarinu za profesionalna udruženja i provizije za kreditne kartice. Važno je napomenuti da su administrativni troškovi povezani s imovinskim poduzećima isključeni iz ove kategorije. Odjeljak "administracija i općenito" odražava izravne troškove povezane s pojedinačnim odjelima unutar poduzeća.[54]

Troškovi marketinga obuhvaćaju sve izdatke povezane s aktivnostima kao što su izrada brošura, reklama, angažiranje fotografa, putni troškovi povezani s marketinškim inicijativama, slanje

[52]Carev, D. (2015), *Hotelska prodaja i recepcijsko poslovanje*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas, str. 181.
[53]Ibid.
[54]Bunja, Đ. (2008). *Organizacija poslovanja u hotelijerstvu i turizmu: hotel i hotelijerstvo*. Zagreb: Školska knjiga, str. 91.

pozivnica poslovnim partnerima, davanje darova kupcima i plaćanje provizija za događaje vezane uz putovanja. Osim toga, ti troškovi uključuju troškove povezane s održavanjem web stranice poduzeća. Pojam "popravci i održavanje" odnosi se na troškove nastale radi poboljšanja izgleda poduzeća, manjih renoviranja i održavanja opreme i strojeva. Na te troškove utječu starost i tehnološke mogućnosti poduzeća.[55]

Troškovi energije, u ovom kontekstu, ne pokrivaju samo izravne troškove potrošnje energije, već također uključuju naknade za vodu, upravljanje otpadnim vodama i odlaganje otpada. Popravci namijenjeni osiguranju, kao i renoviranja koja prelaze normalnu dotrajalost, poput potpunog redizajna interijera restorana ili nabave novog namještaja za sobe za goste, financiraju se iz pričuve za održavanje. U ugostiteljskom sektoru standardna je praksa izdvajati 1–4% godišnjeg prihoda kao rezervu za održavanje i modernizaciju (uključujući namještaj, inventar i opremu).[56] Ovom raspodjelom osigurava se očuvanje imovine u optimalnom stanju, čime se održava njezina konkurentska prednost na tržištu.

3.5. Zakonska regulativa za poslovanje hotela

Poslovanje hotela zakonski je regulirano u Republici Hrvatskoj kroz zakon o računovodstvu, zakon o porezu na dobit, Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, računovodstvene politike, te međunarodne računovodstvene standarde i međunarodne standarde financijskog izvještavanja.

Temeljna regulatorna struktura koja uređuje računovodstvenu praksu u Republici Hrvatskoj uspostavljena je kroz Zakon o računovodstvu i računovodstvene standarde. Zakonom o računovodstvu razgraničavaju se računovodstvene odgovornosti poduzetnika, kategoriziraju različite vrste poduzetnika, te propisuju zahtjevi za knjigovodstvene isprave i poslovne evidencije, te popis imovine i obveza. Dodatno se u Zakonu propisuje i primjena standarada financijskog izvješćivanja, tijela odgovorna za njihovo donošenje, sastavljanje godišnjih financijskih izvješća i konsolidacija tih izvješća. Zakon također propisuje odredbe o sastavljanju i objavljivanju izvještaja o plaćanjima javnom sektoru, provođenje revizije godišnjih financijskih izvještaja, te sastavljanje godišnjeg izvješća s njegovim potrebnim sadržajem.[57]

[55]Hayes, D.K., Ninemeier, J.D. (2005), *Upravljanje hotelskim poslovanjem*. Zagreb: M plus, str. 61.
[56]Ibid.
[57]Narodne novine (2024), *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d., 85

Ovaj zakon kategorizira poduzetnike u četiri različite skupine: mikro, mala, srednja i velika poduzeća. Klasifikacija se temelji na posebnim kriterijima, uključujući ukupnu vrijednost imovine, razine prihoda i prosječan broj zaposlenika tijekom fiskalne godine. Ovi se kriteriji ocjenjuju zadnjeg dana fiskalne godine koja prethodi godini za koju se pripremaju financijski izvještaji. Sukladno Zakonu o računovodstvu poduzetnici su dužni sve promjene nastale tijekom redovnog poslovanja dokumentirati i evidentirati u svojim poslovnim knjigama odgovarajućim knjigovodstvenim ispravama. Računovodstveni dokument može se definirati kao pisani ili elektronički zapis koji bilježi poslovnu transakciju. Knjiženja u poslovnim knjigama moraju biti utemeljena na sustavnoj i vjerodostojnoj knjigovodstvenoj dokumentaciji. Poduzetnici svoje poslovne knjige pokreću početkom poslovne godine, oslanjajući se na završnu bilancu pripremljenu na kraju prethodne poslovne godine. Za novoosnovana poduzeća poslovne knjige se otvaraju na temelju detaljnog popisa imovine i obveza.[58]

Računovodstvene politike odnose se na specifične principe, osnove, sporazume, prakse i pravila koja vlasnik poduzeća primjenjuje u pripremi i prezentaciji financijskih izvještaja. Ove politike utvrđuje uprava društva i detaljno su prikazane u bilješkama koje prate financijska izvješća.[59]

Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti uređeni su načini i preduvjeti koji uređuju obavljanje ugostiteljskih usluga pravnih i fizičkih osoba. Ovim se zakonom ugostiteljstvo označava kao proces pripreme i usluživanja hrane, pića i napitaka, uz pružanje usluga smještaja. Također, ugostiteljski sektor obuhvaća pripremu hrane, pića i napitaka namijenjenih konzumaciji na alternativnim lokacijama, sa ili bez popratne usluge, kao i distribuciju tih artikala (catering). Ugostiteljsku djelatnost smiju obavljati subjekti kao što su trgovačka društva, zadruge, samostalni poduzetnici i obrtnici koji ispunjavaju propisane uvjete za obavljanje te djelatnosti.[60]

Porezni obveznici, kako je definirano zakonom, su trgovačka društva te druge pravne i fizičke osobe s prebivalištem u Republici Hrvatskoj koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost s namjerom kontinuiranog ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda. Dodatno, u porezne obveznike ubrajaju se i strani poduzetnici koji nemaju prebivalište u Hrvatskoj, ali imaju poslovne jedinice na njezinu teritoriju. Poreznu osnovicu čini dobit koja se izračunava kao razlika između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda prije primjene poreza na dobit. U skladu s odredbama ovog zakona

[58]Ibid.

[59]Žager, K., Vasiček, V. i Žager, L. (2001), *Računovodstvo za neračunovođe s osnovama računovodstva*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 107.

[60]Narodne novine (2016), *Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti*. Zagreb: Narodne novine d.d. Zagreb, 121.

porezna osnovica može se korigirati, povećavati ili smanjivati. Porez na dobit obračunava se na utvrđenu poreznu osnovicu.[61]

Fizičke osobe koje samostalno obavljaju bilo koju gospodarsku djelatnost razvrstavaju se u obveznike poreza na dodanu vrijednost (PDV), bez obzira na namjeru ili ishod te djelatnosti. Prema zakonodavstvu o porezu na dodanu vrijednost, oporezivi događaj odnosi se na prijenos dobara unutar zemlje za koji porezni obveznik prima naknadu. Porezna osnovica utvrđuje se naknadom primljenom za isporučena dobra. Obračun PDV-a temelji se na primjenjivoj stopi u trenutku nastanka oporezivog događaja. U Hrvatskoj su stope PDV-a 5%, 13% i 25%. Snižena stopa PDV-a od 5% primjenjuje se na razne artikle, uključujući sve vrste kruha, mlijeko, stručnu literaturu, lijekove na recept, medicinske proizvode, kino ulaznice i znanstvene publikacije. Dodatno, snižena stopa PDV-a od 13% primjenjuje se na usluge kao što su smještaj, jestiva ulja i masti, dječje autosjedalice, dostava vode, ulaznice za koncerte, električna energija isporučena drugom dobavljaču, odvoz miješanog komunalnog otpada, urne i lijesovi, kao i sadnice, sjemena i stočne hrane.[62]

Posebnosti ugostiteljskog sektora očituju se u primjeni snižene stope PDV-a od 13% za usluge smještaja. Nasuprot tome, standardna stopa PDV-a od 25% primjenjuje se na usluge pripreme hrane i cateringa u ugostiteljskim objektima, kao i na pripremu i usluživanje svih pića. Prema odredbama Zakona o lokalnim porezima obveznici poreza na potrošnju su pravne i fizičke osobe koje se bave pružanjem ugostiteljskih usluga. Ovaj porez primjenjuje se na potrošnju alkoholnih pića, uključujući vinjak, rakiju i žestoka pića, te prirodna vina, posebna vina, pivo i bezalkoholna pića. Važno je napomenuti da se porez na potrošnju obračunava na osnovici koja isključuje PDV. Slijedom toga, porezna osnovica poreza na potrošnju utvrđuje se prodajnom cijenom pića u ugostiteljskim objektima bez poreza na dodanu vrijednost. Porez na potrošnju naplaćuje se po maksimalnoj stopi od 3%.[63]

[61]Narodne novine (2017), *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 115.
[62]Narodne novine (2016), *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost*. Zagreb: Narodne novine d.d., 115.
[63]Ibid.

4. RAČUNOVODSTVENO EVIDENTIRANJE TROŠKOVA NA PRIMJERU HOTELA ESPLANADE

U ovom poglavlju prikazat će se način računovodstvenog evidentiranja troškova na primjeru hotela Esplanade, jednog od najprestižnijih hotela u Hrvatskoj, koji će u travnju 2025. godine obilježiti 100 godina postojanja. Hotel je otvoren davne 1925. godine te se danas smatra elitnim mjestom i kulturno-povijesnom ikonom Zagreba. Esplanade Zagreb Hotel ima dugu listu nagrada i priznanja za besprijekornu uslugu, vrhunsku kuhinju i sofisticiran dizajn interijera temeljen na ocjenama stručnjaka i gostiju koje je imao zadovoljstvo ugostiti.[64]

Slika 1. Hotel Esplanade

Izvor: https://dynamic-media-cdn.tripadvisor.com/media/photo-o/12/ea/5d/18/esplanade-zagreb-hotel.jpg?w=700&h=-1&s=1

4.1. Opći podaci o hotelu Esplanade

Prema zadnjem godišnjem izvješću neovisnog revizora i financijskom izvještaju za 2023. godinu, hotel Esplanade je kategoriziran kao hotel s 5 zvjezdica i u ponudi ima 208 soba, 10 dvorana za

[64]Ibid.

sastanke, 2 restorana i 1 bar, te se u zgradi hotela nalazi i fitnes studio. Broj zaposlenih radnika na dan 31. prosinca 2023. godine bio je 173, što je povećanje u odnosu na 31. prosinac 2022. godine, kada je broj zaposlenih radnika iznosio 168.[65]

Vrijednost aktive i pasive u 2023. godini iznosila je 42.273.734 €, što je manje u odnosu na 2022. godinu, kada je vrijednost iznosila 42.738.427 €. Ukupni prihodi u 2023. godini su porasli u usporedbi sa 2022. godinom, pa su tako u 2023. iznosili 15.860.581 €, a u 2022. godini 13.683.796 €. Također, došlo je i do porasta ukupnih rashoda, koji su u 2023. godini iznosili 12.979.814 €, dok su u 2022. godini ukupni rashodi bili 11.463.687 €. Iz navedenih vrijednosti, vidljivo je da je hotel u obje godine ostvario dobit, koja je nakon oporezivanja u 2022. godini iznosila 1.858.362 €, a u 2023. godini 2.341.622 €.[66]

4.2. Računovodstveno evidentiranje troškova hotela Esplanade

Sukladno godišnjim izvješćima neovisnog revizora i financijskim izvještajima, hotel Esplanade evidentira materijalne troškove (troškovi sirovina i materijala, troškovi prodane robe i ostali vanjski troškovi), troškove osoblja (neto plaće i nadnice, troškovi poreza i doprinosa iz plaća i doprinosi na plaće), amortizaciju i ostale troškove, što spada pod poslovne rashode, a također evidentira i financijske rashode, što uključuje rashode s osnove kamata i slične rashode i rashode s osnove kamata i slične rashode s poduzetnicima unutar grupe te tečajne razlike i druge rashode i tečajne razlike i druge rashode s poduzetnicima unutar grupe.[67]

4.2.1. Materijalni troškovi

Kategorija materijalnih troškova, kao što je ranije navedeno, obuhvaća rashode vezane uz troškove sirovina i materijala, troškove prodane robe i ostale vanjske troškove.

Tablica 1. Materijalni troškovi hotela Esplanade 2020-2023.

	2020.	2021.	2022.	2023
Troškovi sirovina i materijala	1.186.818€	1.998.772 €	2.914.241 €	3.437.746 €

[65] Esplanade Oleander d.o.o, *Izvješće neovisnog revizora i financijski izvještaji 31. prosinca 2023.*
[66] Ibid.
[67] Ibid

Troškovi prodane robe	11.291 €	16.553 €	18.298 €	18.182 €
Ostali vanjski troškovi	1.126.762 €	1.281.320 €	1.898.369 €	1.994.991 €
UKUPNO	2.324.871 €	3.296.645 €	4.830.908 €	5.450.919 €

Izvor: Godišnja izvješća neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2020., 2021., 2022. i 2023., Esplanade Oleander d.o.o

Najveći materijalni troškovi hotela Esplanade zabilježeni su 2023. godine, kada su ukupni troškovi iznosili 5.450.919 €, što predstavlja kontinuirani rast u odnosu na prethodne godine.

Od svih kategorija troškova, troškovi sirovina i materijala bili su najveći u 2023., dosegnuvši 3.437.746 €. Iako je hotel, prema Godišnjem izvješću neovisnog revizora i financijskom izvještaju, u 2023. godini ostvario manju prosječnu popunjenost nego u 2022. godini (60,80% naspram 61,30%), trend rasta može se povezati s inflacijom i povećanjem cijena sirovina. Ako se usporedi popunjenost iz 2020. godine, kada je hotel ostvario prosječnu popunjenost od 19,10°%, vidljivo je da je trend rasta troškova rezultat povećanje potražnje te povećanja obujma poslovanja.

Također, ostali vanjski troškovi značajno su porasli, s 1.126.762 € u 2020. na 1.994.991 € u 2023., zbog više cijene usluga, energenata te logistike. Troškovi prodane robe su najmanje varirali, ali su i dalje blago porasli s 11.291 € u 2020. na 18.182 € u 2023.

4.2.2. Troškovi osoblja

Pod troškove osoblja, sukladno Godišnjim izvješćima neovisnog revizora i financijskim izvještajima, spadaju neto plaće i nadnice, troškovi poreza i doprinosa iz plaća te doprinosi na plaće.

Tablica 2. Troškovi osoblja hotela Esplanade 2020-2023.

	2020	2021	2022	2023
Troškovi osoblja	1.919.685 €	2.290.949 €	2.981.130	3.485.226 €

Izvor: Godišnja izvješća neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2020., 2021., 2022. i 2023., Esplanade Oleander d.o.o

Od 2020. do 2023. godine, troškovi osoblja hotela Esplanade kontinuirano su rasli, povećavajući se sa 1.919.685 € na 3.485.226 €. Ovaj trend ukazuje na značajan porast troškova za radnu snagu, poglavito zbog rasta plaća i porasta broja zaposlenih. Naime, prosječan broj zaposlenih u 2020. godini iznosio je 147 osoba za koje su troškovi neto plaća i nadnica iznosili 1.242.143 €, dok je u 2023. prosječan broj zaposlenih iznosio 166 osoba, za koje su troškovi neto plaća i nadnica iznosili

2.149.301 €. Analiza ovih troškova pruža ključan uvid u financijsku strukturu hotela i može pomoći u planiranju budućih strategija upravljanja ljudskim resursima.

4.2.3. Amortizacija

Sukladno Godišnjim izvješćima neovisnog revizora i financijskim izvještajima, hotel Esplanade amortizaciju obračunava primjenom linearne metode tijekom procijenjenog korisnog vijeka uporabe, koji se provjerava najmanje na kraju svake financijske godine te po potrebi usklađuje. Zemljište i investicije u tijeku se ne amortiziraju, dok se sitan inventar otpisuje u cijelosti kod stavljanja u uporabu. Amortizacija ostale imovine obračunava se primjenom linearne metode u svrhu alokacije troška te imovine tijekom njenog procijenjenog korisnog vijeka uporabe. Amortizacija se obračunava za svako sredstvo sve do potpune amortizacije sredstva ili do rezidualne vrijednosti sredstva, ako je značajna.[68]

Tablica 3. Procijenjeni korisni vijek uporabe u 2023.

	Amortizacijske stope %	Korisni vijek trajanja u godinama
Građevinski objekti	2%	50
Postrojenja i oprema	5%-25%	4-20
Alati i pogonski inventar	20%-25%	4-5

Izvor: Godišnje izvješće neovisnog revizora i financijski izvještaj za 2023. godinu, Esplanade Oleander d.o.o

Tablica 4. Amortizacija hotela Esplanade 2020-2023.

	2020	2021	2022	2023
Amortizacija	1.508.193 €	1.499.934 €	1.499.019 €	1.503.505 €

Izvor: Godišnja izvješća neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2020., 2021., 2022. i 2023., Esplanade Oleander d.o.o

Amortizacija hotela Esplanade u razdoblju od 2020. do 2023. godine pokazuje vrlo stabilan trend s minimalnim varijacijama. Ukupni trošak amortizacije kretao se između 1.499.019 € i 1.508.193 € godišnje. Ovi mali pomaci u amortizaciji pokazuju da je hotel imao stabilna ulaganja u dugotrajnu imovinu, bez značajnih novih investicija ili promjena u strukturi imovine.

[68] Ibid

4.2.4. Ostali troškovi

Ostali troškovi obuhvaćaju bankarske provizije, provizije kartičara i turističkih agencija, doprinose, članarine, pristojbe i druga javna davanja, osiguranje, reprezentaciju, dnevnice za službena putovanja i putne troškove, sudske pristojbe i sudske nagodbe, stručno obrazovanje, literaturu i tisak za goste te ostale troškove zaposlenih (novčane nagrade, regres, božićnica, jubilarne nagrade, troškove prijevoza na posao, troškove toplog obroka i otpremnine).

Tablica 5. Ostali troškovi hotela 2020-2023.

	2020.	2021.	2022.	2023
Ostali troškovi	718.948 €	1.178.548 €	1.417.194 €	1.578.176 €

Izvor: Godišnja izvješća neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2020., 2021., 2022. i 2023., Esplanade Oleander d.o.o

Ostali troškovi hotela Esplanade bilježe značajan rast kroz posljednje 4 godine. U 2020. godini, iznosili su 718.948 €, što je ujedno najmanji iznos u promatranom razdoblju i posljedica smanjene aktivnosti uslijed pandemije COVID-19 i nižeg obima poslovanja. Kroz godine troškovi su značajno porasli, što ukazuje na postepeni oporavak poslovanja i povećanje aktivnosti, te u 2023. godini trošak iznosi 1.578.176 €.

4.2.5. Troškovi razdoblja

Troškovi poslovnog razdoblja predstavljaju sveobuhvatno shvaćene rashode, na što ukazuje njihova definicija. Izraz "rashodi" obuhvaća sve troškove nastale tijekom poslovnog razdoblja koji se mogu nadoknaditi prihodom ostvarenim na kraju tog razdoblja, zajedno s onim troškovima koji ne pridonose stvaranju budućih koristi ili prihoda.

U Godišnjim financijskim izvještajima hotela Esplanade vidljiva je stavka „plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi“, koja je u 2020. godini iznosila 13.069 €, u 2021. godini 10.555 €, u 2022. godini 6.846 €, a u 2023. godini 144.618 €. Do porasta ove stavke u 2023. godini došlo je ponajviše zbog unaprijed plaćenih troškova naknade za izdavanje obveznica u iznosu od 117.646 € te obračunatih prihoda nedospjelih na naplatu u iznosu od 14.049 €.

4.2.6. Financijski rashodi

U financijske rashode ulaze rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe, tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe, rashodi s osnove kamata i slični rashodi, tečajne razlike i drugi rashodi, nerealizirani rashodi od financijske imovine, vrijednosna usklađenja financijske imovine i ostali financijski rashodi. Hotel Esplanade u računu dobiti i

gubitka prikazuje samo rashode s osnove kamata i slične rashode s poduzetnicima unutar grupe, tečajne razlike i druge rashode s poduzetnicima unutar grupe, rashode s osnove kamata i slične rashode te tečajne razlike i druge rashode.

Tablica 6. Financijski rashodi 2020-2023.

	2020.	2021.	2022.	2023
Rashodi s osnove kamata i sl. rashodi s poduzetnicima unutar grupe	124.608 €	107.984 €	128.925 €	132.079 €
Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe	70.503 €	17 €	8.607 €	/
Rashodi s osnove kamata i sl. rashodi	414.632 €	911.131 €	504.380 €	751.370 €
Tečajne razlike i drugi rashodi	163.032 €	10.477 €	33.400 €	/
Ukupno	772.775 €	1.029.609 €	675.312 €	883.449 €

Izvor: Godišnja izvješća neovisnog revizora i financijski izvještaji, Esplanade Oleander d.o.o

Financijski rashodi hotela Esplanade od 2020. do 2023. pokazuju određene oscilacije. U 2021. godini zabilježen je najveći ukupni financijski rashod od 1.029.609 €, što je najviše u promatranom razdoblju, s naglim rastom rashoda s osnove kamata i sličnih rashoda. U 2022. godini, rashodi padaju na 675.312 €, ovog puta zbog smanjenja rashoda s osnove kamata i sličnih rashoda, dok u 2023. godini rashodi s osnove kamata i sličnih rashoda ponovno rastu, pa se bilježi i porast financijskih rashoda u odnosu na prijašnju godinu te oni iznose 883.449 €.

Spomenute oscilacije uobičajene su za hotelijerstvo, oscilacije u financijskim rashodima hotela u promatranom razdoblju mogu se smatrati očekivanim s obzirom na karakteristike hotelijerstva kao djelatnosti, koja je osjetljiva na ekonomske cikluse i promjene u financijskim uvjetima. Nagle promjene u rashodima s osnove kamata i sličnih rashoda mogu biti posljedica promjena u uvjetima zaduživanja, refinanciranju postojećih obveza te eventualno oscilacija u kamatnim stopama na tržištu.

Pad financijskih rashoda u 2022. godini može ukazivati na racionalizaciju troškova ili povoljnije uvjete financiranja, dok ponovni rast u 2023. godini može odražavati povratak na tržišne uvjete ili nova ulaganja koja su financirana putem zaduženja.

5. ZAKLJUČAK

Troškovi predstavljaju ključnu komponentu u području računovodstva i česta su pojava u poslovnom okruženju. Nepostojanje troškova onemogućilo bi bilo kakav oblik ulaganja; stoga troškovi služe kao temeljni aspekt poslovanja i unaprjeđenja poslovanja. Svako ulaganje unutar poslovnog konteksta nosi povezane troškove. Na primjer, proizvodno poduzeće mora nabaviti sirovine i opremu za pokretanje svojih proizvodnih procesa.

Kategorizacija troškova predstavlja značajnu razinu složenosti, budući da su organizirani na temelju svojih sličnosti, različitih karakteristika ili zajedničkih atributa. Računovodstvo troškova

koristi različite kriterije za klasifikaciju troškova u nekoliko kategorija, uključujući prirodne vrste, lokacije i nositelje, poslovnu dinamiku, metode raspodjele na ishode i njihovu zastupljenost u financijskim izvještajima. Svaka klasifikacija označava grupiranje troškova koji pokazuju jedinstvene karakteristike unutar područja računovodstva troškova, čime se uspostavljaju različite kategorije. Klasifikacija po prirodnim vrstama objedinjuje materijalne troškove u jedinstvenu kategoriju. Unutar ovog okvira, specifične metode vrednovanja zaliha kao što su FIFO (First In, First Out) i LIFO (Last In, First Out) koriste se za procjenu zaliha na temelju vremenskih čimbenika, posebno redoslijeda priljeva i odljeva zaliha. Primarna odgovornost računovodstva je praćenje, izračunavanje i raspodjela komponenti troškova uključenih u proizvodni proces. Istodobno mora osigurati nadzor nad pojavom troškova, njihov obračun prema nositeljima, te provoditi kontrolu i analizu u odnosu na planirane brojke, a sve u cilju poboljšanja upravljanja imovinom i optimizacije učinkovitosti proizvodnje.

Uvidom u podatke iznesene u ovom radu vezane uz poslovanja hotela Esplanade kroz razdoblje od 2020. do 2023. godine, uočava se kako je hotel uspješno prošao kroz fazu oporavka nakon pandemije COVID-19, bilježeći kontinuirani rast prihoda, unatoč izazovima poput inflacije i porasta troškova sirovina i materijala. Godišnji financijski izvještaji potvrđuju stabilno poslovanje hotela, s rastom prihoda i povećanjem dobiti iz godine u godinu, što ukazuje na uspješno prilagođavanje tržišnim uvjetima.

U 2023. godini, hotel je ostvario prihode od 15.860.581 €, što predstavlja rast u odnosu na 2022. godinu, kada su prihodi iznosili 13.683.796 €. Iako su troškovi također porasli, najviše zbog povećanih materijalnih troškova i troškova osoblja, hotel je i dalje ostvario dobit nakon oporezivanja od 2.341.622 € u 2023., u usporedbi s dobiti od 1.858.362 € u 2022. godini. Ovi podaci ukazuju na povećanu potražnju i veću popunjenost hotela, te je rezultat toga zdrava financijska pozicija i sposobnost hotela hotela unutar industrije, uz sposobnost prilagodbe tržišnim kretanjima i eksternim izazovima.

Povećanje materijalnih troškova, s 4.830.908 € na 5.450.919 €, rezultat je rasta cijena sirovina i materijala, ali i veće aktivnosti hotela. Iako bi ovakav rast u troškovima mogao zabrinjavati, on je kompenziran povećanim prihodima, što potvrđuje sposobnost menadžmenta hotela da uspješno balansira rastuće troškove uz održavanje profitabilnosti. Također, rast troškova osoblja, s 2.981.130 € u 2022. na 3.485.226 € u 2023. godini, sugerira kako je hotel nastavio ulagati u ljudske resurse, što je ključno za održavanje kvalitete usluge. Povećanje plaća i doprinosa zaposlenicima

je dugoročna investicija u zadovoljstvo i produktivnost osoblja, što se odražava na ukupno poslovanje.

Amortizacijski troškovi hotela ostali su stabilni tijekom promatranog razdoblja, krećući se između 1.499.019 € i 1.508.193 €, što ukazuje na konzistentna ulaganja u dugotrajnu imovinu bez značajnih promjena u strukturi imovine. S druge strane, financijski rashodi hotela oscilirali su tijekom promatranog razdoblja, s najvećim rashodima zabilježenim 2021. godine, dok su u 2023. godini rashodi iznosili 883.449 €.

Sve u svemu, hotel Esplanade tijekom promatranog razdoblja pokazao je sposobnost prilagodbe tržišnim uvjetima i održavanja stabilnosti poslovanja. Unatoč izazovima, poput povećanih troškova i niže popunjenosti u odnosu na prethodne godine, hotel je uspješno održao pozitivan trend poslovanja i generirao rast dobiti, što osigurava perspektivu za daljnji rast i uspjeh u nadolazećim godinama.

LITERATURA

1. Anthony, Robert Newton, Reece, James: *Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo*. Zagreb: RRiF-plus, (2004).
2. Bakan, Rikard: *Organizacija i poslovanje ugostiteljskih objekata*. Virovitica: Visoka škola za menadžment u turizmu i informatici, (2003).
3. Belak, Vinko: *Profesionalno računovodstvo*. Zagreb: Zgombić & Partneri, (2006).
4. Bhimani, Alnoor: *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*. Zagreb: Mate d.o.o., (2018).
5. Bunja, Đani: *Organizacija poslovanja u hotelijerstvu i turizmu: hotel i hotelijerstvo*. Zagreb: Školska knjiga, (2008).
6. Carev, Danijel: *Hotelska prodaja i recepcijsko poslovanje*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas, (2015).
7. Cherington, Owen, Hubbard, Dee, Luthy, David: *Cost Accounting: A Managerial Approach*. Chicago: West Group, (2005).
8. Čačić, Krunoslav: *Poslovanje hotelskih prepoduzeća*. Beograd: Univerzitet Singdunum, (2013).
9. Dragija, Martina i sur.: *Upravljačko računovodstvu*, studija slučajeva. ZagreB: HZRFD, (2015).
10. Dražić-Lutilsky, Ivana i sur: *Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje*. Zagreb: RRiF, (2010).
11. Dražić-Lutilsky, Ivana: *Računovodstvo, priručnik za vježbe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, (2004).
12. Drljača, Miroslav: *Metode upravljanja troškovima*. Elektrika 2(4): str. 16-22, (2004).
13. Drljača, Miroslav: *Metode upravljanja troškovima*. Zagreb: Stilloeks, (2004).
14. Dropulić Ružić, Marinela: *Korporativno upravljanje u hotelskim poduzećima – slučaj Hrvatske*. Ekonomska misao i praksa, 20(1): str. 171-201, (2011).
15. Esplanade, Esplanade History, https://esplanade.hr/hotel-room/esplanade-history/
16. Ferenčak, Ivan: *Počela ekonomike, II. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje*. Osijek: Ekonomski fakultet, (2003).
17. Esplanade Oleander d.o.o, *Godišnje izvješće neovisnog revizora i financijski izvještaji za 2020., 2021., 2022. i 2023. godinu*. https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp (pristupljeno 5. rujna 2024.)

18. Goleš, Divna: *Ekonomika poduzeća*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku, (2016).
19. Gulin, Damir i sur.: *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: HZRFD, (2011).
20. Hayes, David, Ninemeier, Jack: *Upravljanje hotelskim poslovanjem*. Zagreb: M plus, (2005).
21. Narodne novine (2016), *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost*. Zagreb: Narodne novine d.d., 115.
22. Narodne novine (2024), *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d., 85
23. Narodne novine (2016), *Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti*. Zagreb: Narodne novine d.d. Zagreb, 121.
24. Narodne novine (2017), *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d., 115.
25. Pepur, Petar: *Računovodstvo troškova*. Split: Sveučilište u Splitu, (2016).
26. Ruža, Franjo: *Ekonomika poduzeća, Uvod u poslovnu ekonomiju*. Varaždin: TIVA - Tiskara Varaždin, (2002).
27. Spajić., Ferdo: *Troškovno i upravljačko računovodstvo*. Zagreb: HURE – HZRiFD, (1998).
28. Volarević, Hrvoje, Varović, Mario: *Osnove računovodstva*. Zagreb: Mate d.o.o., (2013).
29. Vukičević, Milan: *Osnove ekonomije*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas, (2005).
30. Žager, Katarina, Vasiček, Vesna, Žager, Lajoš: *Osnove računovodstva*. Zagreb: HZRFD, (2007).
31. Žager, Katarina, Vasiček, Vesna, Žager, Lajoš: *Računovodstvo za neračunovođe s osnovama računovodstva*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, (2001).

POPIS ILUSTRACIJA

Slika 1. Hotel Esplanade…….26

Tablica 1. Materijalni troškovi hotela Esplanade 2020-2023..... 28

Tablica 2. Troškovi osoblja hotela Esplanade 2020-2023……..28

Tablica 3. Procijenjeni korisni vijek uporabe u 2023…….29

Tablica 4. Amortizacija hotela Esplanade 2020-2023..... 29

Tablica 5. Ostali troškovi hotela 2020-2023. 30

Tablica 6. Financijski rashodi 2020-2023. 31